

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075490

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 783/2019, de 11 de septiembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 516/2018

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Arrendamiento de inmuebles. A efectos de aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión se exige que realice actividad económica y según el art. 27 Ley IRPF para la actividad de arrendamiento de inmueble se exige que cumplan los requisitos de local y empleado. Sin embargo, el TS en sentencia de 18 de julio de 2019, (NFJ074245), señala que la reforma del TR Ley IS operada por la Ley 35/2006 supone que a partir de la misma para la actividad de alquiler de inmuebles ya no se exige que se trate de una actividad económica, sino solo que supere el importe neto de la cifra de negocios establecido en la norma.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 61, 108 y 114.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 108.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 5.

PONENTE:*Don José Alberto Gallego Laguna.***Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2018/0012846

Procedimiento Ordinario 516/2018

Demandante: AGUA NUEVE SL

PROCURADOR D./Dña. RAMON RODRIGUEZ NOGUEIRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA

RECURSO NÚM.: 516-2018

PROCURADOR D. RAMÓN RODRÍGUEZ NOGUEIRA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo
Dña. María Rosario Ornosá Fernández
Dña. María Antonia de la Peña Elías

En la Villa de Madrid a 11 de septiembre de 2019

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 516-2018 interpuesto por AGUA NUEVE, S.L. representado por el procurador D. RAMÓN RODRÍGUEZ NOGUEIRA contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 22.3.2018 reclamación nº 28-27907-2014, 28-23352-2016, 28-27806-2015, 28-12743-2016 y 28-23315-2016, interpuesta por el concepto de Impuesto de Sociedades habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo, la audiencia del día 10/09/2019 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se impugnan en el presente recurso contencioso administrativo cuatro resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 22 de marzo de 2018 en las reclamaciones económico- administrativas números 28-27907-2014, 28-23352-2016, 28-27806-2015, 28-12743-2016 y 28-23315-2016, interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- Acuerdo de liquidación, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid, de la AEAT, clave n°: A2860014026013650, derivado de acta de disconformidad A02 n°: 72399050, incoada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y 2010, siendo la cuantía reclamada de mayor importe de 7.168,51 euros (Reclamación número 28-27907-2014).

- Acuerdo de liquidación, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid, de la AEAT, clave n°: A2860016026011310, derivado de acta de disconformidad A02 n°: 72717392, incoada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, siendo la cuantía reclamada de mayor importe de 16.837,64 euros. (Reclamación número 28-23352-2016).

- Resolución con liquidación provisional, dictado por la Administración de María de Molina, Delegación Especial de Madrid de la AEAT, clave de liquidación n°: A2861215206003132, practicada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2013, por cuantía de 15.242,77 euros (Reclamación n°: 28-27806-2015).

- Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, dictado por la Administración de María de Molina, Delegación Especial de Madrid de la AEAT, clave de liquidación n°: A2861216506115121, derivado de la anterior liquidación, por cuantía de 7.234,04 euros (Reclamación n°: 28-12743-2016).

- Acuerdo de liquidación, dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid, de la AEAT, clave n°: A2860016026011331, derivado de acta de disconformidad A02 n°: 72717636, incoada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, siendo la cuantía reclamada 15.637,87 euros (Reclamación número 28-23315-2016).

Las indicadas resoluciones del TEAR acuerdan desestimar las referidas reclamaciones económico-administrativas, salvo la reclamación número 28-12743-2016, que estima, anulando la sanción por falta de motivación suficiente.

Segundo.

La entidad recurrente solicita en su demanda que se declare nulos los actos administrativos impugnados y aquéllos de los que éstos traen causa, previa la suspensión de la tramitación del presente recurso a la espera de que el Tribunal Supremo resuelva los recursos de casación números 5873/2017, 6300/2017 y 6299/2018 o, al menos, el primero de ellos, por ser precisamente el objeto de los mismos formar jurisprudencia respecto de la cuestión jurídica que constituye el objeto del presente recurso.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que la entidad "Agua Nueve, S.L.", tiene por objeto social el arrendamiento de locales industriales cuyos ingresos proceden, exclusivamente, del alquiler del inmueble de su propiedad situado en la Plaza Carlos Trías Beltrán 4, S1. Figura para ello, tal y como consta acreditado en el expediente, dada de alta en el Epígrafe 861.2 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades

Económicas. Presentó sus declaraciones- liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a los ejercicios 2009 a 2014 (ambos inclusive) acogiéndose al régimen de entidades de reducida dimensión previsto en los artículos 108 y siguientes del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004.

Considera que es procedente la aplicación por parte de la demandante del régimen de empresas de reducida dimensión previsto en el Capítulo XII del Título VII del TRLIS, porque se cumplen todos los requisitos exigidos en el Capítulo XII del Título VII del TRLIS para que le sean aplicables los incentivos de empresas de reducida dimensión. El artículo 108 del TRLIS únicamente condiciona la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión a que el importe neto de la cifra de negocios no supere un determinado umbral. Ni el artículo 108 ni ninguno de los preceptos del Capítulo XII del Título VII del TRLIS remiten a la Ley de IRPF a efectos de determinar si existe o no actividad económica.

Invoca la existencia de varios recursos de casación admitidos a trámite por el Tribunal Supremo que penden de resolución y en los que dicho Tribunal se pronunciará sobre una cuestión jurídica idéntica a la aquí controvertida. En particular, en sus Autos de fechas 14 de marzo de 2017 (rec. 5873/2017), de 16 de marzo de 2018 (rec. 6300/2017) y de fecha 21 de marzo de 2018 (rec. 6299/2018).

Manifiesta que concurren especiales circunstancias que, incluso en caso de plena desestimación, justifican la no imposición de costas. En particular, la existencia de recursos de casación pendientes de resolución, evidencia la existencia de dudas jurídicas respecto de cuál debe ser la interpretación de la cuestión jurídica que se plantea en el caso que nos ocupa, lo cual por sí mismo justifica la interposición del presente recurso contencioso-administrativo.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, en las liquidaciones provisionales practicadas a la actora por el Impuesto de Sociedades en los ejercicios de referencia, la Administración modifica el tipo de gravamen aplicado por la entidad, al considerar que la misma no cuenta con personal empleado para el desarrollo de la actividad. Como consecuencia, la Administración Tributaria entiende que el arrendamiento de inmuebles no está realizado en el seno de una actividad económica por lo que no le es de aplicación los artículos 108 a 114 del TRLIS, y por tanto, se suprime el ajuste al resultado contable realizado en la casilla 314 y no procede aplicar la escala de gravamen establecida en el artículo 114 del TRLIS. En materia de la carga de prueba, con relación a la aplicación del tipo de gravamen reducido por el sujeto pasivo debemos remitirnos al artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria . El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dedica el Capítulo XII de su Título VII, a los "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión". El artículo 108 de la mencionada Ley dispone en su apartado 1, que "1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a (...)". En la actualidad esta cifra ha quedado fijada en 10 millones de euros (para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011), habiendo ascendido a 8 millones para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2005 y a 6 millones de euros para períodos impositivos anteriores. Lo determinante, como señala el TEAR, no es el tipo o naturaleza de la entidad, sino el hecho de que por la misma no se desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, y sólo en este sentido se les negó el carácter de "empresa", pues para gozar del régimen de "empresas" "de reducida dimensión", además del requisito de no superar un determinado importe de la cifra de "negocios", es preciso cumplir otro, el esencial pues constituye el eje sobre el que pivota su aplicación: que se trate de "empresas", esto es, que se trate de entidades que desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas (que suponen en todo caso la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado) circunstancia cuya concurrencia hay que apreciar en cada supuesto concreto, sin que se puedan equiparar los términos de entidad, empresa y sociedad, pues pueden existir entidades de muy diversa índole que ni siquiera tengan la condición de sociedades mercantiles y también existen entidades que teniendo una forma jurídica de sociedad no desarrollen una actividad empresarial o industrial, por lo que el elemento definitorio a los efectos del desarrollo de una actividad empresarial lo constituye la existencia de actividad económica. El art. 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , se encuentra encuadrado dentro del Capítulo XII del Título VII, relativo a Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, y trata del Ámbito de aplicación y de la

Cifra de negocios, según el cual, se deben cumplir una serie de requisitos, y es obvio que uno de ellos debe ser que la entidad realice efectivamente una actividad empresarial. Así, para determinar si una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles lo hace como actividad empresarial, hay que acudir a la ley de IRPF, concretamente al art. 27 de la ley 35/2006 de IRPF, que exige que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que para la ordenación de la misma se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. A falta de un precepto similar en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cabe acudir a dicho artículo para determinar si se ejerce realmente una actividad económica, en el caso de que la actividad desarrollada sea el arrendamiento de inmuebles, no por analogía, sino porque la interpretación de las normas tributarias ha de ser integradora y coherente y así se ha aplicado por esta misma Sala del TSJ de Madrid en supuestos similares al que nos ocupa, como en el recurso 257/2013. En el caso que nos ocupa, es evidente que, recayendo la carga de la prueba sobre la recurrente y no habiendo acreditado que tenga contratada laboralmente al menos a una persona a jornada completa, tal y como recogen las resoluciones recurridas, no procede la aplicación del tipo impositivo establecido para las empresas de reducida dimensión pues no consta que la recurrente reúna los requisitos para ello, por lo que las liquidaciones impugnadas resultan plenamente ajustadas a la legalidad.

Cuarto.

En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que en las resoluciones del TEAR se argumenta de forma coincidente, aunque con las particularidades propias de cada ejercicio, por lo que procede producir, a modo de ejemplo, los de la resolución correspondiente a los periodos de 2009 y 2010, en la que, en resumen, se expresa lo siguiente:

"QUINTO.- Lo determinante de este criterio no es el tipo o naturaleza de la entidad, sino el hecho de que por la misma no se desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, y sólo en este sentido se les negó el carácter de "empresa", pues para gozar del régimen de "empresas" "de reducida dimensión", además del requisito de no superar un determinado importe de la cifra de "negocios", es preciso cumplir otro, el esencial pues constituye el eje sobre el que pivota su aplicación: que se trate de "empresas", esto es, que se trate de entidades que desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas (que suponen en todo caso la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado) circunstancia cuya concurrencia hay que apreciar en cada supuesto concreto.

Así, tratándose de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, actividad no negada por la reclamante, y con total independencia respecto de lo que sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido (no en vano el artículo 5.1 de su Ley reguladora, la Ley 37/1992, al definir el concepto de empresarios o profesionales subraya que lo hace exclusivamente "A los efectos de lo dispuesto en esta Ley"), en la normativa del IRPF-artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre - se establecen los requisitos para determinar si se trata de rendimientos de actividades económicas o, por el contrario, del capital inmobiliario: que se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que se utilice una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Es importante destacar que, aunque el art. 108 del TRLIS establezca que los incentivos fiscales se aplicarán en función del importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior, a éste respecto, añade la resolución del TEAC de 30/05/2012 (RG: 2398-2012), antes mencionada, que la consideración por la que se les negó el carácter de "empresa" a tales entidades para gozar del régimen de ERD es porque además del requisito de no superar un determinado importe de la cifra de "negocios", para aplicar el régimen especial es preciso cumplir otro requisito: que se trate de "empresas", esto es, que se trate de entidades que desarrollen actividades empresariales, circunstancia cuya concurrencia hay que apreciar en cada supuesto. A estos efectos, resulta lógico traer a colación la normativa del IRPF que fija una estructura mínima para la actividad empresarial de arrendamiento, lo que además no contradice la normativa del IVA, que considera empresarios a los arrendadores (5.Uno.d LIVA), como un supuesto independiente del previsto para los que realizan la ordenación de los medios materiales y humanos para el ejercicio de actividades (5.Dos LIVA).

Sexto.

Tampoco puede considerarse que para el legislador, a efectos del Impuesto de Sociedades, los términos de "empresas de reducida dimensión" y de "entidades" son sinónimos, porque entidad es un término genérico equivalente a persona jurídica, en tanto que empresa es una unidad, es un conjunto de elementos materiales y personales destinados a la producción de bienes o servicios. En este sentido, sólo algunas entidades o personas jurídicas son empresas. Del mismo modo el art. 7.3 del TRLIS dice que "los sujetos pasivos de este impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de esta Ley". Dice sociedades o entidades, no empresas o entidades. El beneficio fiscal controvertido es un beneficio fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad; desde el punto de vista del Impuesto de Sociedades, el término "empresa" se encuentra íntimamente ligado al término "cifra de negocios" y de hecho, el propio régimen especial se denomina "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión".

Así mismo, para determinar si una sociedad dedicada al arrendamiento lo hace como actividad empresarial, hay que acudir a la ley de IRPF, concretamente al art. 27 de la ley 3512006 de IRPF, a efectos de determinar si la actividad de arrendamiento ejercida se puede considerar como una actividad económica, para lo que debe reunir unos requisitos mínimos de local y empleados ya mencionados. Por otra parte, el artículo 61 del TRLIS, (regulando el régimen de las sociedades patrimoniales) disponía que para determinar si existe actividad económica, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y ello con independencia de que la remisión fuese hecha al regular las sociedades patrimoniales ya derogadas, ya que también es válida la remisión a efectos interpretativos, para la consideración de la existencia o no de actividad económica. Aparte de que, si bien en el Impuesto de Sociedades no hay ningún precepto específico para determinar cuándo estamos ante el ejercicio de actividades empresariales o explotaciones económicas, no es menos cierto que la exigencia de éste requisito de las actividades económicas para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, no resulta en modo alguno excepcional o ajeno a éste Impuesto, ni ligado exclusivamente a las sociedades transparentes o patrimoniales ya derogadas.

Séptimo.

En consecuencia, teniendo en cuenta todo lo anterior, y que la reclamante no ha acreditado en definitiva disponer de personal empleado en los ejercicios 2009 y 2010 conforme a los requisitos del art. 27 de la Ley de IRPF ya mencionado, procede concluir que no ejerce actividad económica y no resulta aplicable el beneficio fiscal controvertido.

En el acuerdo de liquidación se hace constar que esto se desprende tanto del modelo 200. "Declaración del Impuesto sobre Sociedades", presentado en los dos ejercicios objeto de comprobación, en las que no se ha marcado nada en las casillas 041 y 042 referentes al nº de trabajadores de la entidad. Tampoco aparece dentro de la declaración ningún dato dentro de "gastos de personal".

Octavo.

En cuanto a la alegación sobre que no se ha estimado por parte de la AEAT ninguno de los innumerables elementos que contempla la realización de la actividad económica desarrollada por AGUA NUEVE, SL (bien a través de sus propios Administradores, bien a través de los servicios contratados con terceros), como fueron: Nombramiento y renovación de administradores con poderes para la gestión y realización de las operaciones que constituyen el objeto social de AGUA NUEVE, SL; contratos permanentes con distintos profesionales y entidades prestadoras de servicios relativos a la gestión de la actividad y operativa habitual de la sociedad; adquisición del inmueble, con categoría de almacén- estacionamiento, situado en la Plaza de Carlos Trías Beltrán, 4 de Madrid; contrato de arrendamiento del citado inmueble y gestiones recurrentes y periódicas relativas al mismo, etc..., hay que señalar lo siguiente:

Respecto a los contratos permanentes con distintos profesionales y entidades prestadoras de servicios relativos a la gestión de la actividad, este Tribunal ya ha emitido otras resoluciones pronunciándose que no puede admitirse la subcontratación de servicios con un tercero para el desarrollo de la actividad, por cuanto que el contrato de tipo mercantil de prestación de servicios entre la reclamante y la empresa que puedan tener, no puede

equipararse al contrato laboral que se establezca entre una persona física y la reclamante, conforme establece la norma. La ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) en su artículo 27.2 al exigir los requisitos para que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica exige que el empleado lo sea con contrato laboral, lo que obedece a la voluntad de exclusión a estos efectos de los contratos mercantiles de prestación de servicios y de contratos con profesionales. Siendo este criterio del TEAC en la resolución nº 001397912009 de 30.06.10, en cuyo fundamento séptimo manifiesta:

" (...) Entiende este TEA que el hecho de que el art. 25.2 de la Ley 40/98 , al igual que sus precedentes y consecuentes legislativos, exija a los efectos que nos ocupan que el empleado lo sea con contrato laboral obedece a la voluntad de exclusión a estos efectos, querida por la ley, de los contratos mercantiles de prestación de servicios, pero no autoriza a acoger en el ámbito del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades la doctrina de la Sala 41 del T.S. (según la cual las empresas integradas en un grupo empresarial se configuran como un único empleador a efectos puramente laborales) como lo hace la DGT, pues ello supondría una distorsión de la norma fiscal de modo que ésta perdería su finalidad clarificadora. Además, sería difícilmente entendible que tras dos décadas de rigurosa aplicación de la exigencia de local y empleado para caracterizar el arrendamiento y compraventa de inmuebles como actividad económica se pasara ahora, sin modificación normativa alguna, a considerar tal exigencia cumplida por el hecho de que tal estructura mínima se situara en una entidad vinculada. En definitiva, este Tribunal considera no trasladable al ámbito del art. 25.2 de la Ley 40/198 la repetida doctrina social del T.S., por lo que incumplidos por ... los requisitos de local y empleado, pues carece de ambos en los ejercicios que nos ocupan, no cabe calificar de económica su actividad de arrendamiento de inmuebles, como tampoco la venta de bienes de tal naturaleza. (...)" . En consecuencia, teniendo en cuenta todo lo anterior, y que la reclamante reconoce en definitiva no disponer de personal empleado en los ejercicios 2009 y 2010 conforme a uno de los requisitos del art. 27 de la ley de IRPF ya mencionado (que se utilice una persona empleada con contrato laboral y jornada completa), procede concluir que no ejerce actividad económica y no resulta aplicable el régimen fiscal controvertido. Basta el incumplimiento de uno de los requisitos, para que no se considere que el arrendamiento de inmuebles se ejerza como una actividad económica, pues es preciso el cumplimiento acumulativo de ambos requisitos.

No obstante, este Tribunal no puede dejar de pronunciarse sobre el otro requisito, el de disponer de local destinado exclusivamente a la gestión de la actividad de arrendamiento. A este respecto, de los elementos enumerados en las alegaciones, la entidad reclamante tampoco justifica que se disponga de local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

Y respecto a los administradores con poderes para la gestión alegados, vistas las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas, si bien concurren en algunas personas la condición de administrador y socio con unas participaciones inferiores a la cuarta parte del capital social, por lo que no se presume que posean el control efectivo de la sociedad, la reclamante no ha acreditado la realización efectiva de esas labores de gestión por parte de los administradores; y aún en este caso, no hay que olvidar el incumplimiento del requisito de local en exclusiva."

Quinto.

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, hay que tener en cuenta que esta Sala ya se ha pronunciado reiteradamente sobre la cuestión debatida, en relación con el mismo impuesto aunque respecto de otros recurrentes, pudiendo citarse, entre las últimas sentencias, la dictada el día 26 de abril de 2019, en el recurso contencioso-administrativo número 797/2017 de la que ha sido ponente Doña María Rosario Orrosa Fernández, en la que se razona lo siguiente:

"CUARTO.- Se centra este recurso en determinar si era procedente que por la entidad actora se aplicase en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 el tipo impositivo de gravamen, previsto en el art. 114 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cual solo es aplicable si el sujeto pasivo ejerce una actividad empresarial.

Idéntica cuestión ya ha sido resuelta en relación al ejercicio 2009 por la sentencia dictada en el recurso 797/2017 de la que fue ponente Doña María del Rosario Orrosa Fernández.

Por razones de coherencia y seguridad jurídica reproducimos a continuación la fundamentación de la misma ya que resulta de plena aplicación.

El art. 114 del Real Decreto Legislativo 4/2004 establece:

"Tipo de gravamen. Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento."

Solo cabe la aplicación de ese tipo reducido si se dan las condiciones previstas en el art. 108 del mismo texto legal, es decir, si se trata de una empresa de las denominadas de reducida dimensión y en todo caso, que se trate realmente de una empresa, por lo que debe disponer de una estructura empresarial.

El art. 108, se encuentra encuadrado dentro del Capítulo XII del Título VII, relativo a Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, y trata del ámbito de aplicación y de la Cifra de negocios, según el cual, se deben de cumplir una serie de requisitos, y es obvio que uno de ellos debe ser que la entidad realice efectivamente una actividad empresarial.

La AEAT entendió, en el mismo sentido que el TEAR, que no se había acreditado por la entidad actora que ejerciese una actividad empresarial, derivada de la actividad ejercida, que consistía en el arrendamiento de inmuebles, estando dada de alta la entidad actora en el correspondiente epígrafe del de IAE.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, hay que acudir al art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que señala:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...)

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa."

Al falta de un precepto similar en la Ley del Impuesto sobre Sociedades es posible aplicar dicho artículo para determinar si se ejerce realmente una actividad económica, en el caso de que la actividad desarrollada sea el arrendamiento de inmuebles, no por analogía, sino porque la interpretación de las normas tributarias ha de ser integradora y coherente y así se ha aplicado por esta misma Sala en supuestos similares al que nos ocupa, como en los recursos 257/2013, 467/2014, 835/2014 y 982/2014, de esta misma ponente, lo cual supone que el principio de seguridad jurídica ha prevalecido ante esta interpretación uniforme de la normas jurídicas.

A la interpretación integradora del ordenamiento jurídico se refiere la STS de la Sala Tercera, Sección 2ª, de 21 de noviembre de 2013, dictada en el recurso 4031/2011, cuando en su fundamento de derecho Quinto se hace referencia en relación a que:

"Al resolver de esta forma no utilizamos la analogía como medio de integración del ordenamiento jurídico, ante la existencia de lagunas en el mismo, lo cual está prohibido por los artículo 24.1 o 23.3 de Ley General Tributaria de 1963 (según utilizemos las versiones anterior o posterior a la Ley 25/1995) y 14 de la Ley actualmente vigente, de 2003, en relación con el hecho imponible, las exenciones y bonificaciones, como

consecuencia del principio de reserva de Ley en dichas materias y como garantía del respeto a dicho principio, sino que llegamos a la solución a adoptar en el campo previo de la interpretación del ordenamiento jurídico."

Quinto.

La entidad actora pretende que el hecho de tener externalizados los servicios y gestión propios de arrendamiento de inmuebles, a través de la sociedad ASESORAMIENTO Y GESTIÓN EMPRESARIAL Y PATRIMONIAL SL, implicaría el cumplimiento de los requisitos legales a efectos de la reducción pretendida.

El art. 5. 2 LIVA entiende como actividad empresarial la que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, por lo que la contratación con otra entidad la prestación de los servicios relativos a la explotación del arrendamiento de doce inmuebles no puede tener la consideración de actividad empresarial al faltar un elemento esencial y es la realización directa de la ordenación de los medios materiales y humanos y no su ordenación por un tercero. De ahí que no pueda considerarse que en este caso se ejerza directamente la actividad por la entidad actora y no puede entenderse que el hecho de que ASESORAMIENTO Y GESTIÓN EMPRESARIAL Y PATRIMONIAL SL sí tenga personas contratadas, o cuente un local, para desarrollar sus funciones de asesoramiento jurídico o fiscal a la actora, pueda suponer que se cumplen los requisitos legales exigidos en el art. 27. 2 LIRPF de contar con un local y tener una persona empleada a jornada completa, ya que supondría una interpretación extensiva en materia de beneficios fiscales, prohibida, expresamente, por el art. 14 LGT .

La Sentencia dictada en el recurso 32/2017, el 10 de octubre de 2018 , de esta misma ponente, expresamente se refiere a esta cuestión y señala que, a su vez que la citada cuestión ya ha sido resuelta por esta Sección en anteriores Sentencias, entre otras, las de 21 y 29 de septiembre y 20 de octubre de 2015 (recursos números 514/2013 , 628/2013 y 718/2013), y las más recientes de 7 y 18 de marzo , 20 de mayo y 20 de octubre de 2016 (recursos 116/2014 , 246/2014 , 468/2014 y 43/2015), de manera que los principios de seguridad jurídica y de unidad de doctrina exigen reiterar ahora los argumentos invocados anteriormente por esta Sección al no concurrir razones que justifiquen su modificación.

En ellas se determinó que a falta de un precepto similar al art. 27 LIRPF en la Ley del Impuesto sobre Sociedades cabe acudir a dicho artículo, más arriba reproducido para determinar si se ejerce realmente una actividad económica, en el caso de que la actividad desarrollada sea el arrendamiento de inmuebles, no por analogía, sino porque la interpretación de las normas tributarias ha de ser integradora y coherente.

En consecuencia, el cumplimiento de los dos requisitos establecidos en el precepto transcrito es necesario y sería suficiente con el incumplimiento de uno de ellos para que se entendiese que el arrendamiento no se realiza como actividad empresarial.

Es evidente, por ello, que en el caso que nos ocupa correspondía a la recurrente la acreditación del cumplimiento de esos requisitos, conforme a las reglas de la carga de la prueba que contiene el art. 105 LGT y debe decirse que no ha conseguido acreditarlo, ya que no ha probado que tenga contratada laboralmente al menos a una persona a jornada completa, o que cuente con un local exclusivamente destinado a desarrollar la actividad.

Además, frente a las alegaciones de la recurrente, es preciso señalar que los términos de entidad, empresa y sociedad no se pueden equiparar, pues pueden existir entidades de muy diversa índole que ni siquiera tengan la condición de sociedades mercantiles y también existen entidades que teniendo una forma jurídica de sociedad no desarrollen una actividad empresarial o industrial, por lo que el elemento definitorio a los efectos del desarrollo de una actividad empresarial lo constituye la existencia de actividad económica. De tal manera que no puede confundirse la no consideración como actividad empresarial del arrendamiento de inmuebles cuando no se cumplen los requisitos indicados, con la inexistencia de actividad ni ingresos, ni, por tanto, puede pretenderse la inexistencia de hecho imponible, ni base imponible que gravar, pues ya incluso en la propia resolución del TEAR se indica que no se contradice con la normativa del IVA que considera empresarios a los arrendadores (art. 5.Uno.d LIVA) como un supuesto independiente del previsto para los que realizan la ordenación de los medios materiales y humanos para el ejercicio de actividades (art. 5.Dos LIVA). Limitándose el presente recurso a si es o no procedente tipo impositivo de gravamen previsto en el art. 114 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , pero no son objeto de este recurso el resto de los elementos que componen la tributación de la entidad recurrente. Lo cual

no se contradice con la necesidad de aplicación de las normas contables establecidas en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007.

Sobre la cuestión referida puede citarse la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2015 (Nº de Recurso: 1048/2014) que en relación con un acuerdo sancionador expresa lo siguiente: "Tanto en el acta como en la propuesta de sanción se describe el origen de los importes que constituyen la base de la sanción que determina las cuotas dejadas de ingresar. Parte de las cuotas dejadas de ingresar se corresponde con la aplicación por el obligado tributario de los incentivos previstos por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades para las empresas de reducida dimensión, habiendo quedado probado en el expediente la improcedencia de la aplicación de tal régimen, dada la unidad de producción existente entre el obligado tributario y Estructuras Marcos. El obligado tributario ha ofrecido contablemente la imagen de la existencia de dos empresas cuando la realidad es la de una actividad económica única, con el objeto de aplicar indebidamente los incentivos fiscales previstos por la normativa del Impuesto de Sociedades para las empresas de reducida dimensión, al superar la cifra de negocio conjunta el límite previsto de 8 millones de euros.

Otra parte de las cuotas dejadas de ingresar corresponde a las facturas recibidas de Aislamientos J&M Rioja, SL. sobre las que el obligado tributario no ha ofrecido prueba suficiente que acredite que las entregas de bienes han sido efectuadas por el emisor de las mismas. La documentación obrante en el expediente permite sostener que el emisor de tales facturas carece de la estructura empresarial necesaria para realizar las entregas de bienes. No tiene personal, ni medios de transporte, ni imputaciones por compras."

De los indicados razonamientos de la sentencia del Tribunal Supremo parece deducirse que para la aplicación de los incentivos fiscales previstos por la normativa del Impuesto de Sociedades para las empresas de reducida dimensión, no basta la superación del límite previsto, sino que es preciso la existencia de una estructura empresarial y se refiere expresamente a la existencia de una actividad económica.

A la misma conclusión debe llegarse de los razonamientos de la sentencia del mismo Tribunal Supremo, dictada con anterioridad, en fecha de 27 de noviembre de 2014 (Nº de Recurso: 4070/2012) se expresa que: "Y en el caso presente, la parte dedica buena parte de su escrito de demanda en analizar cuál es su objeto social, así como efectuar diversas consideraciones de los distintos Planes Generales de Contabilidad respecto a la calificación de los bienes como inmovilizado o como existencias, pero, nada aduce y ello es, a juicio de la Sala, lo esencial, en cuanto a la afectación del controvertido inmueble a la pretendida actividad empresarial de arrendamiento y sin que en el periodo probatorio se haya hecho uso de ningún medio de prueba en orden a acreditar esta importante cuestión, así como tampoco en cuanto al ejercicio de la actividad de arrendamiento, que se encuentra carente de prueba, del mismo modo que la existencia de local o empleado destinado en exclusiva a dicha actividad empresarial, pues según sus propias declaraciones hasta el 14 de noviembre de 2001, no tuvo personal empleado."

Seguidamente en la misma sentencia se argumenta lo siguiente:

"La desestimación de este motivo llega aparejado asimismo la impugnación de la corrección de la depreciación monetaria, así como la aplicación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión y así lo hemos declarado recientemente en el recurso 358/2009, sentencia de 11 de octubre de 2012 .

<< La Sala debe confirmar en este punto la tesis del TEAC. Así lo hemos declarado en varias resoluciones, entre otras en la de 26 de mayo de 2011 (recurso 285/2008), donde declaráramos: <<En este sentido se confirma el criterio mantenido en la resolución impugnada, al entender que: "el derecho a dicho beneficio fiscal requiere la realización de una actividad económica, esto es, la existencia de una organización autónoma de medios materiales o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Calificada la entidad como de mera tenencia de bienes, sin actividad económica ni personal empleado, y no efectuando la necesaria ordenación por cuenta propia de medios de producción, y no quedando discutidos estos extremos por la reclamante, resulta contraria a Derecho la dotación a RIC hechos por la reclamante."

En este mismo sentido nos hemos pronunciado en la sentencia de fecha dictada en el Rec. nº 215/2008 , entre otras muchas.

..... Por último, alega la recurrente la procedencia por los mismos argumentos expuestos de la aplicación del tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión, conforme a lo establecido en el art. 122, de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades.

La Sala entiende que los mismos criterios expuestos anteriormente son aplicables a la presente alegación, pues el beneficio regulado por la norma fiscal se hace depender del "importe neto de la cifra de negocios" realizados por la entidad en el ejercicio correspondiente; en definitiva, el sustento fáctico sobre el que se asienta la aplicación de dicho beneficio se predica de la existencia de una actividad empresarial originadora de la "cifra de negocios" y el "importe" de los mismos. En consecuencia, dado que la entidad es calificada como sociedad en régimen de transparencia fiscal en el ejercicio 2001, en el sentido ya declarado en los anteriores Fundamentos Jurídicos, se ha de desestimar dicha alegación.>>"

Por ello, de conformidad con lo dispuesto en el art. 12 de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 3 del Código Civil, es preciso acudir a las normas tributaria para poder determinar el alcance que ha de darse a la interpretación de las expresiones empresa y estructura empresarial y de conformidad con la interpretación que ha efectuado el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, al no acreditarse en el presente caso que la recurrente realizara una actividad económica, por no tener empleados ni local para el desarrollo de la actividad de arrendamiento, no pueda considerarse que cumpla los requisitos de los preceptos citados para ser considerada empresa de reducida dimensión a los efectos de los beneficios fiscales pretendidos por la recurrente.

Para poder afirmar que el arrendamiento de viviendas se lleva a cabo como actividad económica -a la que se condiciona la aplicación del beneficio fiscal aquí debatido-, es preciso que se cumplan los dos requisitos que exige el art. 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF.

El hecho de que el concepto de actividad económica en el ámbito del arrendamiento de inmuebles venga determinado en la normativa reguladora del IRPF no es obstáculo para su aplicación a otros impuestos porque, como antes se ha indicado, la interpretación de las normas tributarias debe ser integradora y coherente, finalidad que no se alcanzaría si se aplicasen diferentes requisitos en cada impuesto para una misma actividad, ya que los impuestos no funcionan como compartimentos estancos, de forma que no se viola ningún precepto legal al integrar una concreta norma acudiendo a otro texto legal que delimita un concepto que resulta indispensable para interpretar y aplicar aquélla.

En definitiva, para desarrollar una actividad económica en el ámbito del alquiler de inmuebles es necesario contar, al menos, con un local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de la actividad y utilizar, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En consecuencia, debemos de desestimar el recurso y de confirmar la Resolución del TEAR por ser conforme a derecho."

Sin embargo, se debe tener en cuenta que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la cuestión debatida en la primera de los recursos de casación invocados por la recurrente, es decir, en el recurso de casación número 5873/2017, en sentencia de 18 de julio de 2019, cuya copia es aporrada recientemente por la parte recurrente, en la que, en resumen, se expresa lo siguiente:

"CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia.

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar si, a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades".

A la luz de la reforma operada en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido, hemos de responder que

ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades"

Seguidamente, en su Fundamento de Derecho Quinto añade que " En definitiva, la hoy actora viene a reconocer que durante los dos ejercicios a los que se refieren las liquidaciones recurridas (2010 y 2011) su actividad se ha visto reducida notablemente, pero también sostiene que en última instancia no ha dejado de realizar actividad económica y fruto de ello son las rentas declaradas por las que pretende ser gravada por el 25 por 100 en lugar de por el 30 por 100.

La evolución legislativa del Impuesto sobre Sociedades, la finalidad de la supresión del régimen de sociedades patrimoniales y la normativa contenida en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 2004 vigente en 2010 y 2011 no avalan el establecimiento de distinciones en función de su objeto social o de cualquier otra circunstancia a la hora de acogerse a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en los artículos 108 y ss, incluida la aplicación de un tipo de gravamen inferior al general previsto en el artículo 114 TRLIS.

Menos aun cuando la exigencia se basa en una norma (artículo 27.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre), solo aplicable a los rendimientos obtenidos por personas físicas que desarrollen una actividad empresarial por cuenta propia, sin que resulte admisible una interpretación analógica para aplicarla a las personas jurídicas.

Por lo demás, concluye la recurrente y nosotros con ella, ni siquiera el artículo 53 del TRLIS, que regula el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas remite al artículo 27.2 LIRPF y tampoco prevé requisito complementario alguno para que las sociedades dedicadas a dicha actividad puedan acogerse al mismo."

Los argumentos de la referida sentencia del Tribunal Supremo son aplicables al presente caso, pues son similares las cuestiones planteadas en ambos casos, así como los argumentos de las resoluciones recurridas, por lo que procede modificar el criterio mantenido hasta este momento por esta Sala anteriormente reflejado, por aplicación de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en la reciente sentencia referida de 18 de julio de 2019, lo que determina llegar a la misma conclusión, por lo que procede la estimación del recurso contencioso administrativo, declarando no conformes a Derecho la resoluciones recurridas, anulándolas y dejándolas sin efecto así como las liquidaciones de las que trae causa.

Sexto.

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad AGUA NUEVE, S.L., contra cuatro resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 22 de marzo de 2018, sobre liquidaciones y acuerdo sancionador en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, declarando no conformes a Derecho las resoluciones recurridas, anulándolas y dejándolas sin efecto así como las liquidaciones de las que trae causa. Con imposición de costas a la Administración demandada, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la

cifra máxima de 2.000 euros al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0516-18 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0516-18 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.